

Corte di Cassazione, sez. VI, sent. 2 dicembre 2015, n. 24589

In tema di assoggettamento ad IRAP delle plusvalenze derivanti dal trasferimento dei calciatori fra società sportive, la presenza di contrasti giurisprudenziali protrattasi fino all'emanazione di un parere del Consiglio di Stato genera una situazione di obiettiva incertezza normativa, non rilevando invece la divergenza fra i documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate e le indicazioni delle associazioni di categoria.

IN TEMA DI PLUSVALENZE DA CALCIOMERCATO ED OBIETTIVA INCERTEZZA DELLA NORMA TRIBUTARIA

di GIUSEPPE PERSICO

SOMMARIO: 1. Il fatto – 2. Le opposte tesi sulla debenza dell'IRAP e la soluzione proposta dal Consiglio di Stato – 3. La nozione di obiettiva incertezza normativa.

1. Il fatto – Una società sportiva, ritenendo che le plusvalenze realizzate su operazioni di “calciomercato” (trasferimento dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori professionisti) non rilevassero ai fini dell'IRAP, non le dichiarava e non le assoggettava a tassazione.

Avverso l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate, la società presentava ricorso alla competente Commissione Tributaria. In primo grado, il ricorso veniva rigettato per ciò che concerne l'IRAP ed invece accolto in punto di sanzioni amministrative: nello specifico, la Commissione Tributaria Provinciale riteneva che la violazione commessa dalla società fosse conseguenza della obiettiva incertezza della norma tributaria.

Su appello proposto dall'Agenzia, la Commissione Tributaria Regionale ribadiva la non punibilità della società, ai sensi dell'art. 6, co. 2, d.lgs. n. 472 del 1997, secondo cui la violazione non è passibile di sanzione, fra l'altro, “quando essa è

*determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione" delle disposizioni tributarie*¹.

La Corte di Cassazione, sollecitata dall'Agenzia delle Entrate, confermava la sentenza di secondo grado, formulando, tuttavia, alcune interessanti precisazioni. In particolare, secondo la sentenza annotata, l'esimente dell'obiettiva incertezza ricorre allorché la giurisprudenza pervenga a pronunce contrastanti circa la debenza del tributo; nel caso di specie, l'obiettiva incertezza si sarebbe protratta "almeno fino all'emanazione del parere del Consiglio di Stato n. 5285 dell'11.12.12", dunque fino all'intervento del giudice amministrativo che, in funzione consultiva, ha sposato la tesi erariale.

2. Le opposte tesi sulla debenza dell'IRAP e la soluzione proposta dal Consiglio di Stato – La vicenda discende dalla qualificazione, alla luce delle norme civili e fiscali, del trasferimento di calciatori nell'ambito del c.d. calciomercato. Secondo una impostazione *pro* contribuente, il trasferimento in questione avrebbe ad oggetto non il contratto di lavoro sportivo in sé e per sé, ma il diritto ad ottenere dalla prima società la risoluzione del precedente contratto: tale diritto rappresenterebbe la condizione necessaria per permettere la conclusione di un nuovo contratto fra lo sportivo e la seconda società. Dunque, la fattispecie non sarebbe configurabile come cessione del contratto in senso proprio, ma piuttosto come risoluzione del precedente contratto e successiva stipulazione di un nuovo e diverso accordo fra lo sportivo e la seconda società. In tale ottica, il corrispettivo versato dalla seconda società alla prima non troverebbe causa nella cessione del preesistente contratto, bensì nella sua anticipata cessazione².

¹ La nozione di obiettiva incertezza è altresì riecheggiata, con formulazioni non perfettamente sovrapponibili, nell'art. 8, d.lgs. 546/1992 e nell'art. 10, co. 3, L. 212/2000. Pur nelle sue varie declinazioni, la causa di esenzione da responsabilità si configura allorché sussiste un rapporto di causalità tra obiettive condizioni di incertezza ed errata interpretazione. Secondo D. COPPA – S. SAMMARTINO, *Sanzioni tributarie*, in *Enc. Dir.*, XLI, Milano, 1989, p. 449, l'istituto rappresenta una causa di esclusione dell'applicabilità delle sanzioni, e non una vera e propria esimente; infatti, il potere di dichiarare non dovute le sanzioni presuppone che queste siano state irrogate, mentre l'esimente fa sì che la fattispecie sanzionatoria non possa ritenersi integrata con esclusione delle sanzioni *ab origine*.

² Nel dettaglio, tale corrispettivo costituirebbe indennizzo per la rinuncia da parte della prima società alla residua prestazione contrattuale dello sportivo. Si veda sul punto R. STINCARDINI, *La cessione del contratto: dalla disciplina codicistica alle peculiari ipotesi d'applicazione in ambito calcistico*, in *Rivista di diritto ed economia dello Sport*, 2008, p.129 ss..

Secondo la ricordata prospettiva, tipicamente il trasferimento di calciatori professionisti non si esaurisce nella sostituzione soggettiva della seconda società alla prima nel contratto di lavoro esistente; al contrario, la seconda società dovrà necessariamente stipulare un nuovo contratto³ con lo sportivo e dunque il concreto atteggiarsi dei rapporti fra le parti non sarebbe conciliabile né con la lettera⁴, né con la *ratio*⁵dell'art. 1406 c.c., che presuppongono il mantenimento del contratto originario. In tale ottica, nonostante il *nomen iuris* adottato dall'art. 5, L. 23 marzo 1981, n. 91⁶, la "cessione del contratto" di lavoro sportivo si qualificherebbe come cessione atipica, divergente dallo schema dell'art. 1406 c.c.⁷.

L'opposta ricostruzione, sempre secondo il menzionato parere del Consiglio di Stato, prende le mosse dalla constatazione che il contratto di lavoro dei calciatori professionisti è un bene immateriale dotato di una autonoma utilità economica suscettibile di negoziazione⁸; in tale ottica la società sportiva

³ Su tale nuovo contratto, che, non prevedendo il coinvolgimento della prima società, è uno strumento bilaterale, le Leghe operano un vaglio di esecutività; si veda, al riguardo, L. CANTAMESSA, *La cessione di contratto dei calciatori professionisti in Lineamenti di diritto sportivo*, Milano, 2008, p.238.

⁴ Secondo l'art. 1406 c.c., "*Ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta*".

⁵ Sulla base della Relazione al c.c., n. 640, la *ratio* dell'istituto sarebbe quella di assicurare la circolazione del contratto originario, eliminando dispendiose rinnovazioni. Per una ricostruzione sistematica dell'istituto si veda R. CICALA, *Il negozio di cessione del contratto*, Napoli, 1962, p.12 e ss.. Secondo l'Autore, il consenso del contraente ceduto è diretto ad estendere al cessionario l'efficacia del contratto originario; inoltre, i crediti e debiti del contratto originario "*rimangono causalmente collegati al contratto da cui sorsero e quindi sono ancora, dopo la cessione, crediti e debiti corrispettivi, secondo la corrispettività del loro contratto costitutivo*" (op. cit., 235).

⁶ Si veda l'art. 5, co. 1, terzo periodo L. 91/1981: "*E' ammessa la cessione di contratto, prima della scadenza, da una società sportiva all'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali*".

⁷ Secondo V. ROPPO, *Il Contratto*, Milano, 2011, p.555, l'art. 1406 c.c. "*prefigura quella che agli occhi del legislatore è la tipica cessione di contratto; ma non esclude che l'autonomia privata possa, ex art. 1322, costruire cessioni atipiche, divergenti dallo schema legale*".

⁸ In tal senso si veda la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 213 del 19 dicembre 2001. Nella medesima Risoluzione, l'Agenzia sostiene fra l'altro che il diritto all'utilizzo dello sportivo rappresenterebbe un bene immateriale strumentale, la cui cessione è rilevante ai fini IRAP in quanto collegata alla gestione ordinaria dell'impresa e correlata al costo, a suo tempo dedotto ai fini IRAP, sostenuto dalla società per ottenere il calciatore. Tale prospettiva si basa, a ben vedere, su un duplice ordine di argomentazioni: da un lato implica

cessionaria acquista a titolo derivativo, con il consenso del calciatore ceduto, proprio il diritto oggetto del contratto (diritto esclusivo alle prestazioni sportive)⁹.

In convinta adesione a tale seconda ricostruzione, il parere del Consiglio di Stato precisa che, sulla base degli accordi fra il calciatore e la società cessionaria, il contratto di lavoro sportivo potrà proseguire con i medesimi contenuti ovvero potrà essere regolato diversamente *“quanto a durata, corrispettivo ed altri elementi accessori .- L'eventuale modifica di elementi accessori del contratto ceduto, quali la scadenza o la quantificazione del corrispettivo, non influisce sulla qualificazione giuridica della fattispecie”* [come cessione di contratto, ndr.]¹⁰.

Il parere del Consiglio di Stato non precisa le ragioni che portano ad inquadrare come *“elementi accessori”* la durata ed il corrispettivo del rapporto di lavoro sportivo. A ben vedere, il *quantum* della controprestazione (corrispettivo) e la durata del rapporto sembrano piuttosto rivestire il ruolo di elementi essenziali del nostro contratto, che tipicamente si configura come contratto a termine nel quale il datore di lavoro remunera una prestazione sportiva: durata e corrispettivo sarebbero dunque elementi non marginali, attinenti all'oggetto stesso del contratto¹¹. Peraltro, è ben noto che proprio tali aspetti orientano in

l'esistenza di un autonomo diritto all'utilizzo delle prestazioni sportive, il che non pare cogliere la complessità della posizione contrattuale rivestita dalla società sportiva, composta da un insieme di diritti ed obblighi in stretta correlazione fra loro; dall'altro, presuppone la effettiva sussistenza di un costo di acquisto del diritto all'utilizzo delle prestazioni del calciatore, che non sempre ricorre (es. giocatore proveniente dal c.d. “vivaio”; giocatore a fine contratto). Sul punto si veda Comm. Trib. Prov. di Messina, sez. 13, 21 aprile 2008, n. 516, in Banca dati Cerdef www.agenziaentrate.gov.it, che qualifica il provento in questione come sopravvenienza attiva di carattere straordinario, non rilevante ai fini IRAP, ogni qual volta manchi un valore di acquisto del diritto all'utilizzo delle prestazioni del calciatore.

⁹ In argomento, ed in generale sulla sentenza che qui si annota, si veda S. TRETTEL, *“Il contrasto della giurisprudenza sul trattamento IRAP delle cessioni dei calciatori “salva” dalle sanzioni”*, in *Il Fisco* n. 4/2016, p. 373 ss.; in particolare secondo l'Autore, ove il contratto originario dello sportivo fosse retto dal diritto straniero, sarebbe pressoché impossibile ipotizzare una cessione di contratto ai sensi dell'art. 1406 c.c.. Invece, nel senso che la cessione del contratto di lavoro sportivo sarebbe cessione tipica ex art. 1406 c.c., si veda G. PELLACANI, *Il lavoro sportivo*, in *I Contratti di lavoro*, a cura di A. Vallebona, Milano, 2009, 2, p.1441.

¹⁰ Così il parere del Consiglio di Stato, Sez. II, 11 dicembre 2012, n. 5285, in www.giustizia-amministrativa.it.

¹¹ Secondo N. DE MARINIS, *Il contratto di lavoro*, in *I Contratti di lavoro*, cit., 1, p. 239, l'oggetto del contratto di lavoro si deve individuare tanto nella prestazione lavorativa quanto nella retribuzione. Nel medesimo senso G. SANTORO PASSARELLI, *Contratto e rapporto di lavoro*, in *Diritto Civile* (diretto da N. Lipari e P. Rescigno), III, Milano, 2009, p.1119. Per ciò che concerne la durata si veda R. STINCARDINI, op. cit., p.137, secondo cui essa “è

concreto le scelte professionali del calciatore, e su questi elementi si sviluppano le negoziazioni nel c.d. calciomercato¹².

Alla luce di quanto sopra, le conclusioni adottate nel parere n. 5285/2012 del Consiglio di Stato non sono del tutto appaganti. Le perplessità trovano conferma nell'insegnamento della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, per il quale lo schema della cessione del contratto (art. 1406 c.c.) richiede il trasferimento soggettivo del complesso unitario di diritti ed obblighi derivanti dal contratto, a condizione che rimangano immutati gli elementi oggettivi essenziali¹³. Per conseguenza, nonostante quanto affermato dal menzionato parere del Consiglio di Stato, le operazioni di calciomercato mal si conciliano con l'istituto della cessione del contratto, di cui all'art. 1406 c.c., segnatamente ove il contratto fra calciatore e seconda società presenti variazioni sostanziali della durata o del corrispettivo (elementi oggettivi non marginali) rispetto al regolamento contrattuale preesistente¹⁴. Come si potrà intuire, si tratta di ipotesi piuttosto frequenti nella pratica.

*elemento essenziale del contratto di prestazione sportiva, così come di qualunque contratto a tempo determinato quale è il nostro che tale è per espressa previsione legale". Secondo tale ultimo Autore, invece, le modifiche afferenti la retribuzione fissa o i diversi obiettivi incidenti sulla parte variabile della retribuzione sarebbero elementi marginali del contratto. In giurisprudenza, si veda Comm. Trib. Reg. Lazio, 21 maggio 2012, n. 92/28/12, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 4/2012, p.637 ss., con nota di C. SOTTORIVA: "questo Collegio ritiene come, nella fattispecie in esame, non si poteva prescindere dal valutare il particolare sinallagma che lega una società sportiva ai suoi giocatori che non può essere ricondotto sic et simpliciter all'istituto della cessione del contratto, così come disciplinato dall'art. 1406 c.c., mancando gli elementi essenziali della cessione (durata e contenuto)".*

¹² Si veda Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. 45, 19 agosto 2015, n. 3625, in Banca dati www.diritto24.ilsole24ore.com: "durata ed ingaggio, costituiscono elementi essenziali del contratto tanto che specialmente l'ingaggio costituisce uno dei motivi principali che nella pratica spinge un giocatore a cambiare squadra". Ciò nonostante, compiendo un salto logico, i giudici lombardi hanno ritenuto di aderire alla tesi espressa dall'Agenzia delle Entrate e confermata dal parere del Consiglio di Stato n. 5285/2012.

¹³Cass., SS.UU., 12 dicembre 2006, n. 26420: "la cessione del contratto, ammissibile anche per il contratto di lavoro (..), comporta il trasferimento soggettivo del complesso unitario di diritti ed obblighi derivanti dal contratto, lasciando immutati gli elementi oggettivi essenziali". In relazione alla tradizionale impostazione della Corte di Cassazione, G. ALPA - A. FUSARO, voce *Cessione del contratto*, in *Digesto IV*, Discipline privatistiche, Sezione civile, II, Torino, 1988, p.339, segnalano che oggetto del trasferimento è la complessiva posizione che il cedente ha assunto nel rapporto nascente dal contratto, la quale deve restare immutata nei suoi elementi oggettivi originari.

¹⁴ A ciò si aggiungano ulteriori perplessità circa l'applicazione dell'art. 1409 c.c. alla cessione di contratto ex art. 5 L. ~~81/91~~ 91/81. In ambito sportivo, ciò comporterebbe che il lavoratore ceduto potrebbe opporre alla società

Come ulteriore argomento a supporto della tesi erariale, il Consiglio di Stato censura la ricostruzione *pro* contribuente, argomentando che non sussisterebbe *“un interesse meritevole che giustifichi la scomposizione della vicenda traslativa, tale non potendo certo ritenersi quello fiscale consistente nel risparmio d’imposta”*. Con tale affermazione, i giudici amministrativi sembrano però confondere le premesse (qualificazione del rapporto) con le conclusioni (conseguenze fiscali), dando mostra di scarso rigore logico: invero, il trattamento fiscale delle operazioni di calciomercato discende dalla relativa ricostruzione civilistica, e non può di per sé condizionarla. L’eventuale risparmio d’imposta perseguito dalle parti non intacca la prospettiva definitoria del negozio: esso non rileva “a monte” (sul piano della qualificazione del rapporto), ma per così dire “a valle”, permettendo l’applicazione nel caso concreto - sussistendone i presupposti - delle norme anti abuso previste dall’ordinamento¹⁵.

Sulla base di quanto sopra, la motivazione del parere del Consiglio di Stato n. 5285/2012, cui dà rilievo la sentenza annotata, non pare del tutto convincente, non fornendo chiaro fondamento logico a supporto della tesi erariale. In buona sostanza, la tesi perorata dal Consiglio di Stato, seppur maggioritaria, non prospetta elementi idonei a dirimere definitivamente la questione ed evidenzia la difficoltà nella esegesi della normativa in esame.

3. La nozione di obiettiva incertezza normativa – Con riguardo alle sanzioni tributarie, la sentenza annotata ritiene sussistere gli estremi dell’obiettiva incertezza normativa, sebbene per ragioni diverse da quelle menzionate nella sentenza della Commissione Regionale. In particolare, la Suprema Corte rammenta che il contrasto fra l’indirizzo interpretativo seguito dall’ente creditore e quello adottato dalle associazioni di categoria di appartenenza del contribuente non integra l’esimente della obiettiva incertezza, come ritenuto dai giudici di secondo grado.

cessionaria tutte le eccezioni proprie del contratto originario (ad es., l’eccezione di inadempimento); il che rafforza i dubbi sulla tipicità del trasferimento ex art. 5 L. 91/1981 rispetto alla disciplina codicistica.

¹⁵ Si veda ora l’art. 10 *bis* L. 212/2000, in vigore dal 1 gennaio 2016, il cui primo comma prevede: *“Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

Ciò che è determinante, nell'ottica della pronuncia annotata, è invece il contrasto giurisprudenziale verificatosi in sede di merito e perdurato fino al parere del Consiglio di Stato n. 5285/2012, che ha avallato la tesi dell'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, nell'esaminare la vicenda, la Suprema Corte ha trascurato di menzionare il consolidato filone giurisprudenziale che riconnette l'esimente in parola al ricorrere di un elenco – peraltro di natura esemplificativa e non esaustiva¹⁶ – di undici fenomeni e fatti-indice, rivelatori di obiettiva incertezza normativa. La *shortlist* degli undici “sintomi” tipici di tale incertezza è stata stilata dalla Suprema Corte a partire dalla sentenza n. 24670 del 28 novembre 2007¹⁷, ed è stata confermata da varie pronunce successive¹⁸. L'elenco in

¹⁶ Sul punto, si veda Cass., 1 giugno 2012, n. 8825: “L'essenza del fenomeno “incertezza normativa oggettiva” si può rilevare attraverso una serie di fatti indice, che spetta al giudice accertare e valutare nel loro valore indicativo, e che sono stati individuati a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente”; nonché Cass., 12 marzo 2013, n. 6189, che conferma la individuazione dei fatti-indice “a titolo di esempio e, quindi, non esaustivamente”.

¹⁷ Si tratta delle seguenti situazioni, come descritte da Cass. n. 24670/2007: “1) la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta magari al difetto di esplicite previsioni di legge (Corte di cassazione, 8 marzo 2000, n. 2604); 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica (Corte di cassazione: 2 aprile 2007, n. 8187; 3 ottobre 2006, n. 21328); 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata (Corte di cassazione, 25 ottobre 2006, n. 22890; per alcune ipotesi di riconoscimento di piena chiarezza del risultato dell'interpretazione normativa, Corte di cassazione: 4 maggio 2007, n. 10262; 1° dicembre 2006, n. 25614; per l'esclusione che, ad integrare un'obiettiva incertezza sulla portata di una norma, sia sufficiente di per sé una sua formulazione letterale non assolutamente chiara, Corte di cassazione, 23 agosto 2001, n. 11233); 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali (Corte di cassazione, 5 settembre 2006, n. 19115; 23 agosto 2001, n. 11233); 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti (Corte di cassazione: 24 agosto 2007, n. 18039; 14 maggio 2007, nn. 11051 e 11052; 21 febbraio 2007, n. 4044; 22 dicembre 2006, n. 27473; 20 dicembre 2006, nn. 27257 e 27258; 1° dicembre 2006, n. 25618; 7 luglio 2006, n. 155551 e 15552; 23 giugno 2006, n. 14670; 1° giugno 2006, n. 13079; 6 febbraio 2006, n. 2478), magari accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte costituzionale (Corte di cassazione: 12 gennaio 2007, n. 533; 20 dicembre 2006, n. 27216; 17 febbraio 2006, n. 3510); 8) la formazione di un consolidato orientamento giurisprudenziale (Corte di cassazione, 27 ottobre 2006, nn. 23228 e 23229); 9) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 10) il contrasto tra opinioni dottrinali; 11) l'adozione di norme d'interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente (Corte di cassazione: 3 agosto 2007, n. 17105; 10 novembre 2006, n. 24064); e altri ancora”.

¹⁸ Cass., 11 settembre 2009, n. 19638; Cass., 1 giugno 2012, n. 8825; Cass., 12 marzo 2013, n. 6189; Cass., 28 marzo 2013, n. 7908.

questione è stato inoltre recepito dall'Agenzia delle Dogane, nella Circolare n. 22/D del 28 dicembre 2015¹⁹.

Ebbene, la *“formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti”* è solo uno dei vari *“sintomi”* di obiettiva incertezza; ancor prima di questo, la sentenza annotata avrebbe dovuto rilevare nel caso di specie la *“difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica”*, situazione che ben si attaglia alla vicenda delle plusvalenze nel calciomercato, che - come visto al para. 2 - presentano evidenti difficoltà di inquadramento sul piano normativo²⁰.

Le conclusioni adottate dalla sentenza potrebbero essere state condizionate dalla considerazione (espressa nell'*incipit* della sua parte motiva) che l'obiettiva incertezza è riferibile *“al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione”*, e non è da rapportare né all'Ufficio tributario, né ai professionisti del settore tributario.

Nell'elaborazione della Suprema Corte, ciò sta a significare che l'organo giudicante è l'unico arbitro dell'oggettiva incertezza²¹, e non anche, come

¹⁹ Secondo la menzionata Circolare n. 22/D, *“Per valutare, quindi, se ricorra una ipotesi di incertezza normativa oggettiva dovrà essere verificato, con riferimento ad ogni singolo caso concreto, se sussistono una serie di “sintomi o fatti indice” che la Corte di Cassazione ha individuato, a titolo di esempio, nei seguenti: 1) nella difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta al difetto di esplicite previsioni di legge; 2) nella difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) nella difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) nella mancanza di informazioni amministrative o nella loro contraddittorietà; 5) nella mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) nella mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) nella formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, accompagnati dalla sollecitazione, da parte dei giudici comuni, di un intervento chiarificatore della Corte Costituzionale; 8) nel contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) nel contrasto tra opinioni dottrinali; 10) nell'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita esistente”*. Come si vede, il punto 8) dell'elenco stilato da Cass., n. 24670/2007, è stato espunto dall'elenco recepito dall'Agenzia delle Dogane.

²⁰ Non potendosi confezionare una norma alla cui formula linguistica sia possibile attribuire un significato univoco, nel senso che non si ha la sicurezza che il risultato conseguito sia l'unico tecnicamente possibile.

²¹ Si veda Cass., 21 marzo 2008, n. 7765: *“Il riconoscimento dell'esistenza di una situazione giuridica oggettiva di incertezza normativa è compito affidato esclusivamente al giudice, anche a quello di legittimità, e sottratto specificamente agli organi amministrativi, perché essi sono sforniti del potere di dichiarazione del diritto”*. Nello stesso senso, si veda D. COPPA - S. SAMMARTINO, op. cit., p.450. In senso contrario, si veda la Circolare del Ministero delle Finanze n. 180/E del 10 luglio 1998, a commento dell'art. 6, co. 2, d.lgs. 472/1997: *“La previsione riprende il contenuto dell'art. 8 del D. L.gs. n. 546 del 1992 e di altre settoriali disposizioni già presenti*

adombra la sentenza che qui si annota²², che l'unico "sintomo" dell'obiettiva incertezza sia il contrasto giurisprudenziale. In altri termini, tale nozione richiede - nell'ottica della Suprema Corte - che l'incertezza obiettiva sia ancorata alla valutazione dell'organo giudicante, in quanto organo funzionalmente competente alla creazione di diritto "oggettivo" (dunque creatore di verità processuale): sulla base delle emergenze processuali sottoposte dalle parti al giudice, quest'ultimo dovrà applicare l'esimente sanzionatoria ogni qualvolta ricorra una delle cause sintomatiche indicate dalla giurisprudenza della Suprema Corte a partire dalla sentenza n. 24670/2007; egli non potrà invece limitare l'ambito della propria indagine alla sussistenza (o meno) del contrasto giurisprudenziale.

In definitiva, la sentenza che qui si annota pare avallare una interpretazione riduttiva della portata dell'esimente sanzionatoria, che contrasta con il carattere aperto della *shortlist* elaborata dalla Suprema Corte. Al riguardo è significativo che la stessa Corte, evidentemente facendo leva sulla flessibilità dell'elenco, abbia addirittura applicato l'esimente in parola ad un'ipotesi in cui il giudice italiano aveva promosso un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea, al fine di verificare la compatibilità di una norma interna col diritto comunitario, *"pur non ricorrendo incertezza sull'interpretazione della disciplina interna in*

nell'ordinamento, ma abbraccia un ambito più vasto, attribuendo il potere di non applicare le sanzioni, oltre che al giudice tributario, anche agli uffici (...)". In sintonia con le indicazioni ministeriali sono G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino 2008, 143, secondo il quale l'Amministrazione Finanziaria ha il poterdovere di disapplicare le sanzioni in caso di incertezza, ed A. COLLI VIGNARELLI, *La Suprema Corte interviene in tema di "obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria*, in *Rassegna Tributaria*, 2/2008, p.481 e ss., il quale segnala che, *"se l'autore della violazione non è punibile, necessariamente la sanzione non va irrogata dall'organo cui la funzione sanzionatoria è istituzionalmente demandata: nel nostro caso, l'ufficio tributario e non il giudice"*. In arg. anche M. LOGOZZO, *Dichiarazione di non applicabilità delle sanzioni*, ne *Il Processo Tributario*, Torino 1998, p. 156: *"è in primo luogo l'Amministrazione finanziaria che è obbligata a non applicare le sanzioni nel caso di obiettiva incertezza della legge"*.

²² Secondo la sentenza annotata, *"ricorre proprio quella situazione - la presenza di contrasti giurisprudenziali - a cui la giurisprudenza di questa Corte collega l'esimente della condizione di incertezza normativa (cfr., a contrario, Cass.,22172/13, ove si legge: "Pertanto non essendo stati allegati e neppure essendo individuabili contrasti giurisprudenziali in ordine alla interpretazione delle predette norme tributarie, rimane destituita di fondatezza la tesi difensiva riproposta dalla società in ordine alla inapplicabilità delle sanzioni pecuniarie irrogate con l'avviso di accertamento opposto per asserita incertezza sulla portata precettiva delle stesse")*. La sentenza non pare dunque riconoscere altri sintomi di obiettiva incertezza, al di fuori del contrasto giurisprudenziale. Si veda sul punto S. TRETTEL, op. cit., che manifesta perplessità analoghe.

materia"²³. In sostanza, quest'ultima pronuncia ha applicato l'esimente dell'obiettiva incertezza anche quando, in presenza di normativa interna chiara, l'incertezza concerneva la compatibilità della norma interna col diritto comunitario²⁴; evidentemente, la nozione di obiettiva incertezza normativa è per sua natura estensibile ad una varietà di situazioni²⁵ nelle quali, per ragioni diverse, l'ordinamento tributario non è in grado di fornire risposte univoche ed intellegibili²⁶.

²³ Si veda Cass., 13 marzo 2009, n. 6105, secondo la quale *"Il Collegio, richiamando i principi affermati dalla giurisprudenza della Sezione, e in particolare nella sentenza 28 novembre 2007, n. 24670, osserva che proprio la necessità di richiedere un'interpretazione della Corte di Giustizia comunitaria, dimostra l'esistenza di una obiettiva incertezza circa l'applicazione del regime agevolato e, in particolare, la sua compatibilità col diritto comunitario, pur non ricorrendo incertezza sull'interpretazione della disciplina interna in materia. (...) La sentenza impugnata deve, quindi, sul punto essere cassata. Essendo l'incertezza obiettiva un evidente presupposto della decisione di questa Corte di far ricorso alla pregiudiziale comunitaria, che non si è conclusa con una pronuncia di irricevibilità o di restituzione al giudice di rinvio per esistenza di precedenti giurisprudenziali, non è necessario un rinvio, potendo il giudice di legittimità, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, rendere una decisione nel merito, statuendo direttamente sulla non applicabilità di sanzioni".* A commento di tale sentenza, e della apparente inclusione del tema della incertezza normativa nella sua dimensione comunitaria all'interno della più ampia nozione di incertezza normativa, si veda A. MONDINI, *L'obiettiva incertezza della norma tributaria e la disapplicazione delle sanzioni amministrative tra primato del giudice e prospettive comunitarie*, in *Rassegna Tributaria*, 6/2009, p. 1630 ss.

²⁴ In tale contesto, la S.C. non ha ritenuto di dar rilievo all'art. 10, co. 3, L. 212/2000, come modificato dal D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito in L. 156/2005, secondo il quale *"in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria"*. In linea di principio tale norma, introdotta allo scopo di tutelare il bilancio dello Stato in pendenza del rinvio pregiudiziale dell'IRAP alla Corte di Giustizia Europea, dovrebbe paralizzare l'esimente in parola sia nel caso di pendenza di giudizio di legittimità costituzionale, che nel caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia.

²⁵ Si rileva che nell'ambito della disciplina dell'interpello, novellata dal d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, in vigore dal 1 gennaio 2016, è prevista, al co. 4 dell'art. 11 L. 212/2000, una definizione normativa "in negativo" della nozione di obiettiva incertezza: *"Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2"* (essenzialmente, mediante circolari o risoluzioni emanate dall'A.F). Secondo la Circolare dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli n. 2/D del 29 gennaio 2016, *"le condizioni di incertezza ricorrono quando, in assenza di una interpretazione ufficiale dell'Agenzia, una disposizione tributaria non abbia un significato obiettivamente univoco, ma lasci spazio a possibili divergenti interpretazioni"*. La definizione, sebbene riferita alla nozione di cui all'art. 11, co. 1, lett. a), L. 212/2000, riecheggia le situazioni di cui al n. 4) e n. 5) della *shortlist* elaborata dalla S.C.. Per ciò che concerne la nozione di obiettiva incertezza nell'ambito dell'interpello ed i rapporti con la nozione qui in esame, si veda F. PISTOLESI, *Gli interPELLI tributari*, Milano, 2007, p.47 ss.

²⁶ In tal senso M. LOGOZZO, op. cit., p. 167, secondo cui l'esimente dell'obiettiva incertezza è istituto di generalissima applicazione.

Pertanto, la nozione di obiettiva incertezza non pare riconducibile ad un elenco di ipotesi tipiche rappresentanti *numerus clausus*, né tantomeno è riducibile alla ipotesi tipica del contrasto giurisprudenziale, contrariamente a quanto sembra potersi desumere dalla sentenza annotata.

*

* *